

Ignacio
Sanín
Bernal
y Cia

A B O G A D O S

Los contratos de colaboración empresarial

Problemas actuales y propuestas de solución

Por:

Juan Esteban Sanín Gómez

juan.sanin@isanin.com.co

www.isanin.com.co

Agenda

1. Los contratos de colaboración; Conceptos básicos y desarrollo normativo

2. **Los problemas:**

- Encuadramiento y armonización
- Tratamiento de los contratos de colaboración con rendimiento garantizado
- La certificación y el registro de actividades
- Los medios magnéticos
- La ausencia de régimen de transición
- Extraño uso del principio de transparencia
- La no deducibilidad de la utilidad pagada al partícipe oculto (y la ausencia de retención sobre la misma)
- Las formalidades extralegales (fiscales y contables)
- El uso de contratos de colaboración por extranjeros no residentes
- El uso simultáneo de varios contratos de colaboración
- Los contratos de colaboración empresarial y los tratados de doble imposición
- Tratamiento de las operaciones de las partes con los contratos de colaboración
- La depreciación de bienes ajenos

3. **¿La solución?**

- Decreto Reglamentario – Reforma Tributaria- Demanda de Inconstitucionalidad e incumplimiento (CAN)

El concepto de “contratos de colaboración”

“(…)son figuras en virtud de las cuales, varias personas naturales o jurídicas, unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses recíprocos y, aunque parten de una base asociativa, no hay socios propiamente dichos, sino un modelo de colaboración para la ejecución de uno o varios proyectos, pero cada uno de los asociados conservando su independencia”

Superintendencia de Sociedades, Circular Externa 115-006 del 23/12/2009

Características de los contratos de colaboración empresarial

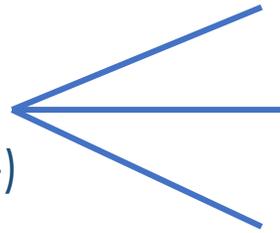
Es un género contractual, tal como lo son los contratos de contraprestación, donde el ALEA no es necesariamente un elemento de la esencia.

“Ya que el contrato de colaboración empresarial es el género de las modalidades que se pueden presentar de unas especies de negocios jurídicos (...).” **Concepto DIAN. 112 del 10 de febrero de 2016**

Clasificación de los contratos de colaboración frente a otros tipos contractuales

Contratos de contraprestación

(Utilidad predeterminada -Quid pro Quo-)
(Beneficio individual)



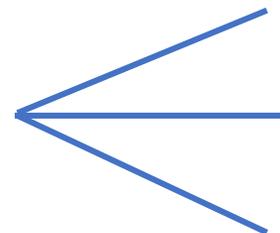
Contratos de prestación de servicios

Contratos de intermediación

Contratos de distribución

Contratos de colaboración

(Utilidad aleatoria)
(Beneficio o pérdida común)



Joint Ventures, Alianzas Estratégicas

Contratos de cuentas en participación

Consortios y Uniones Temporales

Contrato de mandato (?)

El Contrato de Mandato como Contrato de Colaboración

Existe una gran discusión acerca de si el mandato es o no un contrato de colaboración:

“Bajo los llamados contratos de colaboración mercantil se encuentran los tipos contractuales, que podrían estar legalmente contemplados o no, en los que se gestionan intereses ajenos como medio para establecer y obtener la colaboración de un tercero en la realización de determinadas actividades (...)”

iberley.es

“En esta denominación (contratos de colaboración) se incluyen figuras muy diversas, pero, por regla general, se trata de contratos en los que se contraen obligaciones de hacer relacionadas con la gestión de intereses ajenos a cambio de algún tipo de contraprestación económica”

javiersancho.es

El Contrato de Mandato como Contrato de Colaboración

“(...) siendo evidente que los contratos de colaboración tienen naturaleza jurídica distinta al contrato de mandato (...) siendo el contrato de colaboración un acuerdo entre las partes, en donde cada una asume unas obligaciones y unos derechos, en la medida en que existan cláusulas realizables a título de mandato, como las de efectuar a nombre y representación de la otra parte alguna otra actividad económica o de otra índole en particular, ésta deberá entenderse realizada bajo las condiciones de esta figura y en consecuencia tendrá lugar a los efectos consagrados sobre dicha cláusula de mandato, convirtiendo el contrato en sí en una mixtura entre colaboración y mandato”.

Concepto DIAN 10461 del 3 de mayo de 2016

Contabilización de los contratos de colaboración empresarial – Contratos de Administración Delegada celebrados entre particulares o entre estos y el Estado. **Circular Externa 115-006 (23/12/2009)**

“Las personas o entidades que celebren contratos de colaboración tales como consorcios o uniones temporales, contratos de mandato o administración delegada (...)” **Res. N. 060 de 30/10/2017 Art. 26**

Desarrollo Normativo de los Contratos de Colaboración en Colombia

Joint Ventures-

- Contrato atípico desarrollado por la doctrina americana
- Poca regulación en Colombia (Ctos. de Asociación Petrolera*)
- Sentencias C- Const. C-994/01, C-1002/03, C-228/10, Laudo Arbitral de NCT Energy Group V. Alange Corp. CONPES 3135
- Casos en Colombia: Juan Valdez, GM-Isuzu, Fibrit-Vargas Rubiano, Noel-Bimbo, Postobón-CCU (Heineken), Toyota (JP) y Distoyota.

*Hoy denominados contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales.

Desarrollo Normativo de los Contratos de Colaboración en Colombia

Consortorios y Uniones Temporales-

- Vehículos de contratación estatal creados por el D. 222/83 y luego por la ley 80/93.
- Ley 75/86 (non bis in ídem) – **Consortorios son contribuyentes**; son declarantes y se les asimila como sociedades de Resp. Ltda. Al haber pagado impuesto, las distribuciones no son gravadas para los socios.
- Ley 49/90 – Se deroga la norma y **vuelven a ser NO contribuyentes**
- Ley 80/93 – **Los vuelven a gravar**, sin embargo aclaran que no pueden ser gravados doblemente (empresa y consorcio)
- Ley 223/ 95. (primer Art. 18 del E.T.) establece que **los Consortorios y U.T.s NO son contribuyentes**. Hoy el Art- 18 del E.T. fue modificado por la Ley 1819/2016.

Consortorios y U.T.'s

Aspectos tributarios del Consorcio y de la Unión Temporal:

- No son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios (art. 18 del E.T.).
- Agentes de retención en la fuente (art. 368 del E.T.).
- Deben obtener RUT y NIT (art. 9 del D. 589 de 2016).
- Son responsables del IVA cuando realizan actividad gravada (art. 437 del E.T.).
- Son responsables de ICA (art. 54 de la Ley 1430 de 2010 y art. 177 de la Ley 1607 de 2012).

Consortorios y U.T.'s

Aspectos contables de los consortorios y de las uniones temporales:

- Deben llevar su propia contabilidad (Concepto 724 del 15 de mayo de 2015, CTCP).
- Deben expedir los certificados correspondientes para que los consorciados o los unidos temporalmente soporten su contabilidad.
- Constituyen (casi siempre) un Acuerdo Conjunto bajo la modalidad de *Operación Conjunta*,.

Contratos de Cuentas en Participación

Definición y marco legal Art. 507 – 514

“Dos o más comerciantes toman interés en una o varias operaciones de comercio determinadas, **que realiza uno de ellos bajo su propia responsabilidad exclusiva y al amparo de su propio crédito**, para repartirse entre todos la utilidad o pérdida resultante de la ejecución”. (Oficio 220-1711216 del 18 de diciembre de 2011. Superintendencia de Sociedades).

Figuras similares:

Contratos de aparcería y explotación ganadera.
(Ley 6 de 1975, art. 1, D. 2815 de 1975, art. 3, L. 200/1936, L. 100/1934, L.57/1887)

Los Problemas

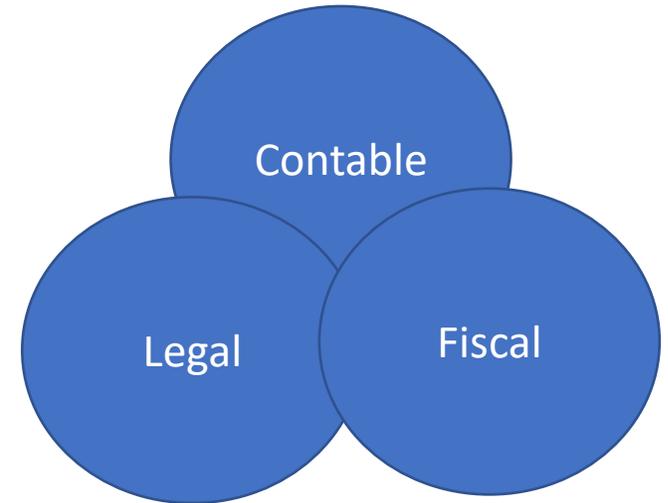
Encuadramiento y Armonización

Encuadrar:

“Encajar, ajustar algo dentro de otra cosa”.

Armonizar:

“Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”.



La normatividad fiscal aplicable a los contratos de colaboración

En artículo 18 del E.T. establece que:

- Las partes en el contrato de colaboración *“deben declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en el desarrollo del mismo”*.
- Las partes deberán llevar un registro de sus actividades desarrolladas que permitan verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en el mismo.
- El gestor o administrador del contrato certificará tal información financiera.

La normatividad legal aplicable a los contratos de colaboración

En el caso de las Cuentas en Participación la ley comercial (Código de Comercio Art. 507 y ss) dice:

- Solo uno de los partícipes (el gestor) debe ejecutar *“en su solo nombre y bajo su crédito personal”* el negocio (control? o solo poder de ejecución?)
- EL gestor será reputado *“único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación”* (Control?)
- La responsabilidad del gestor se limitará al valor de la aportación, sin embargo aquellos que revelen o autoricen que se revele su participación **responderán de forma solidaria con el gestor**. Esto se da desde el momento que tal calidad se revele.
- Se va a dividir con sus partícipes las **UTILIDADES** o **PÉRDIDAS** en la proporción convenida.

La normatividad contable aplicable a los contratos de colaboración

Acuerdo Conjunto?

Implica control conjunto (decisiones tomadas por unanimidad) —————> NIFF 11 (Sección 15 NIIF para Pymes)

Operación conjunta —————> c/u registra su % en ingresos, costos, etc.

Negocio conjunto —————> c/u registra su % en utilidad o pérdida (por el método de participación)

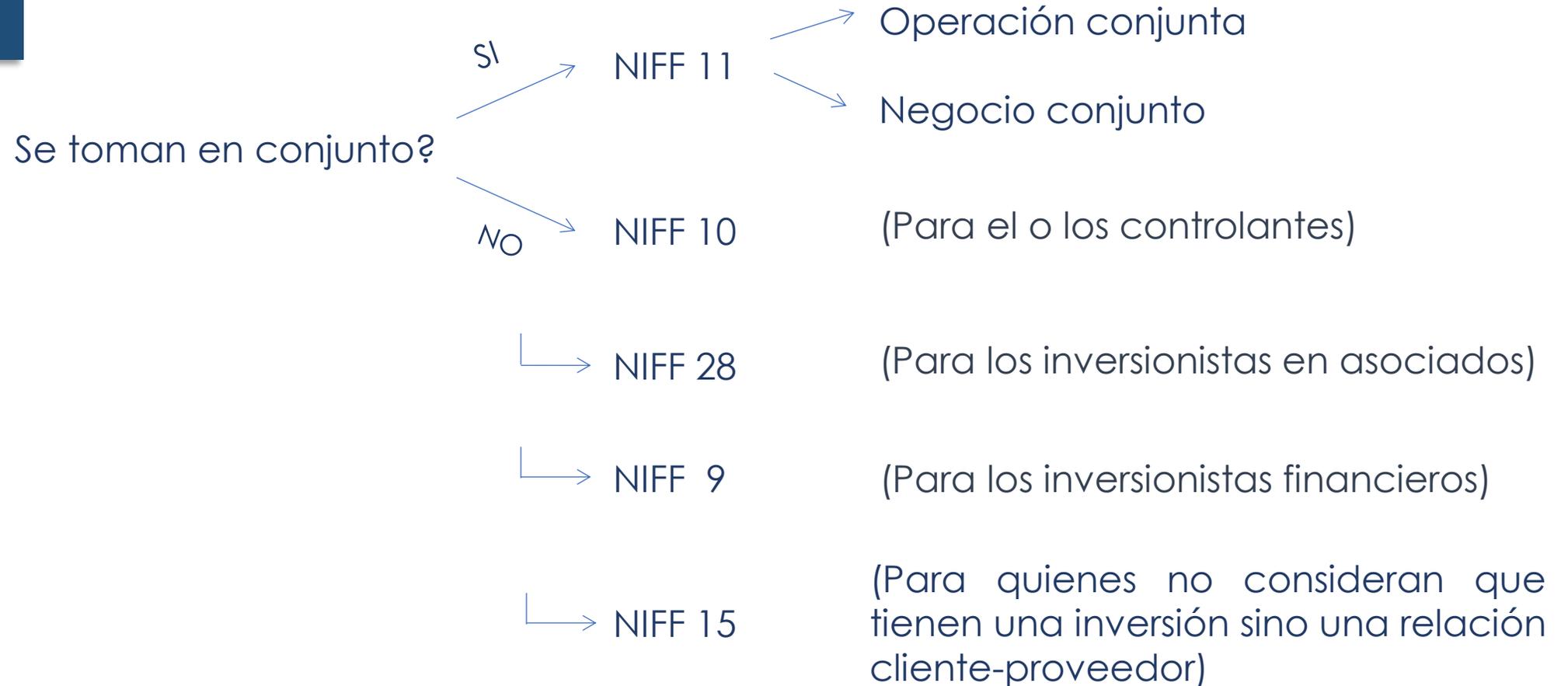
Un solo controlante? (decisiones tomadas por una sola persona) —————> Subsidiaria (IAS 27) NIIF 10

Los otros partícipes (siempre que con su inversión ejerzan influencia significativa) —————> NIIF 28

(Si no tienen influencia significativa en la toma de decisiones) —————> NIIF 9

Si para el inversionista no controlante, por la naturaleza del negocio, no puede considerarse una inversión sino como un negocio “Cliente-proveedor” o “Principal-Agente” —————> NIIF 15

Contratos de colaboración



Los Problemas

Armonización normativa:

Metodologías

Jerárquica
(pirámide de Kelsen)

Funcional

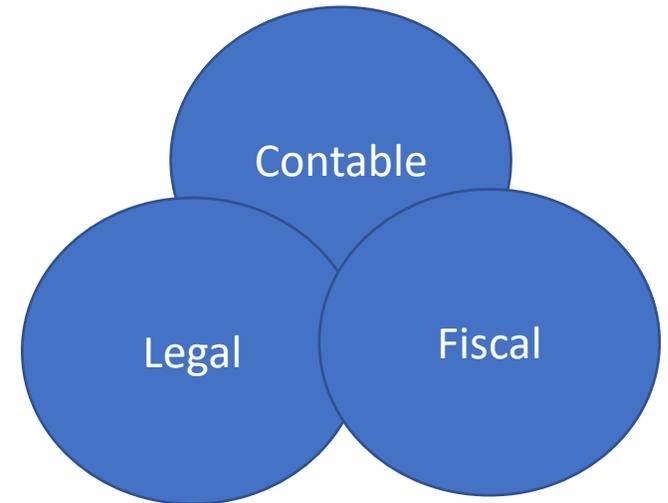
(aplicación de norma especial sobre norma general. L. 57/1887)

- Ley 1314/2009 Art. 4

- Art. 21-1 del E.T.

Encuadramiento

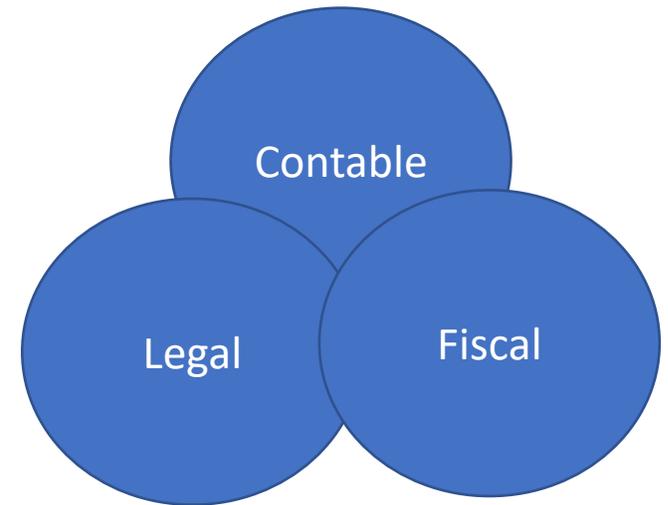
Aplicación forzosa



Los Problemas

Problemas de armonización jerárquica:

- D.599/2004 dice que no habrá IVA en aporte temporal de bienes a consorcios, Joint Ventures y demás figuras empresariales.
- Art. 18 del E.T. dice que si lo habrá si el contrato tiene rendimiento garantizado.
- **Qué hacer? Qué norma aplicar?**

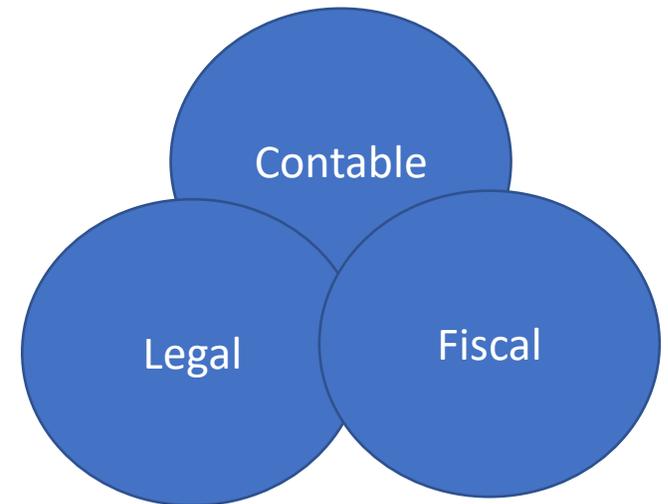


Los Problemas

Norma fiscal vs. Norma comercial

Problemas de armonización funcional (#1):

- C. de Co. dice que en el contrato de cuentas en participación se distribuyen “utilidades o pérdidas”.
- Art. 18 del E.T. dice que en todos los contratos de colaboración, incluido el de cuentas en participación, se distribuyen ingresos, costos, gastos, activos y pasivos.
- **Qué hacer? Qué norma aplicar?**

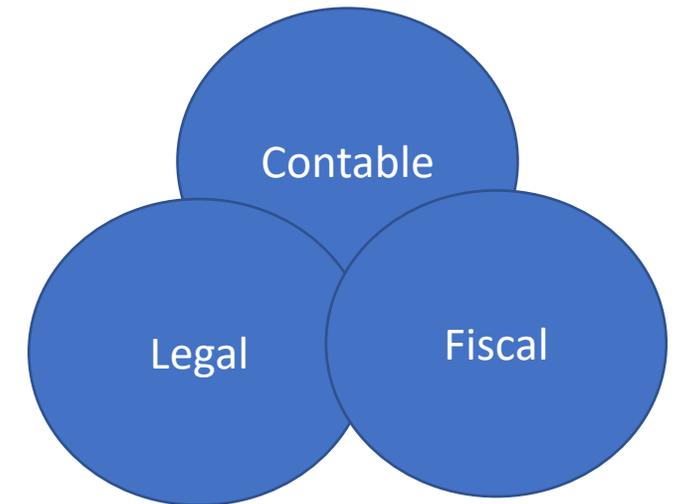


Los Problemas

Norma fiscal vs. Norma comercial

Problemas de armonización funcional (#2):

- C. de Co. dice que en el contrato de cuentas en participación *“Solo uno de los partícipes (el gestor) debe ejecutar ‘en su solo nombre y bajo su crédito personal’ el negocio y que el gestor será reputado ‘único dueño del negocio’ en las relaciones externas de la participación”*.
- Art. 18 del E.T. dice que el partícipe oculto debe tener un registro de actividades que prueben la realidad de los costos y gastos que le están transfiriendo y que además el gestor debe certificar los mismos.
- **Qué hacer? Qué norma aplicar?**

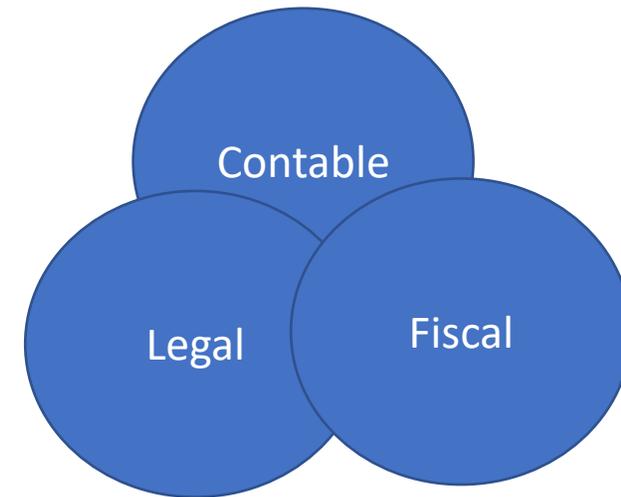


Los Problemas

Norma fiscal vs. Norma contable

Problemas de armonización funcional (#3):

- La norma contable establece que solo podrá existir una operación conjunta o un negocio conjunto cuando haya un acuerdo conjunto, para lo cual se requiera que las decisiones se tomen por unanimidad.
- Art. 18 del E.T. dice que las cuentas en participación, a pesar de que no necesariamente en el mismo las decisiones se adoptan por unanimidad, debe llevarse como una **operación conjunta**, cuando –si mucho- pudiera ser catalogado como un **negocio conjunto**.
- **Qué hacer? Qué norma aplicar?**

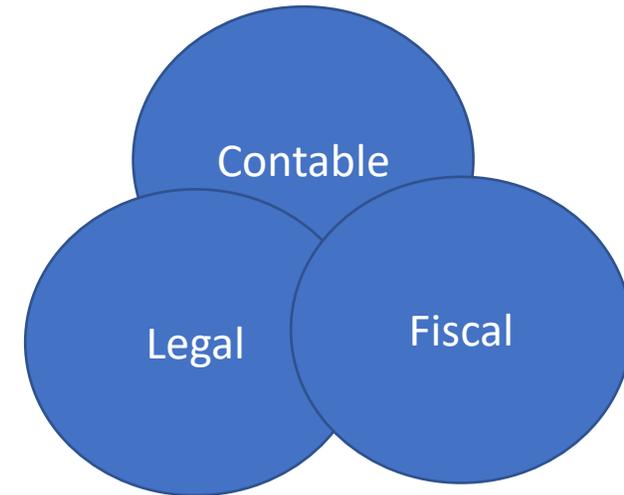


Los Problemas

El encuadramiento

Y cuando los diferentes regímenes no pueden armonizarse... tengo que encuadrar

- **La declaración de ingresos, costos, gastos, activos y pasivos por quienes solo tienen derecho a una utilidad.**
- **El registro de las actividades por quienes no hacen nada para el desarrollo del contrato.**
- **La certificación financiera.**



Los Problemas

Tratamiento de los contratos de colaboración con rendimiento garantizado

Inaplicabilidad parcial del Art. 18

ESTATUTO TRIBUTARIO, Artículo 18.

*“Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial **que tengan un rendimiento garantizado***, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, **se entenderá que no hay aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios (...)**”.*

Decisión 599/2004, Art. 7

*“Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes **de bienes** a entidades económicas.*

Los impuestos tipo valor agregado no se generarán: (...)

e) Aportes temporales de bienes a consorcios, “joint ventures” y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

*Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión graven algunas de las operaciones previstas en este artículo** , podrán continuar haciéndolo”.*

**Pago fijo con independencia de si el negocio da utilidad o pérdida (Concepto Dian 007397 de 2017)*

**Ahí estaba vigente el Concepto DIAN 041483 de 2004 según el cual “los aportes entre colaboradores para el desarrollo del objeto del contrato no generan IVA”.*

Los Problemas

La certificación y el registro de actividades

¿Cómo certificar lo que jurídicamente no puede existir?

¿En un contrato de cuentas en participación en donde un socio oculto aporta un dinero y el socio gestor va a aportar su trabajo y el uso de sus instalaciones para adelantar un negocio (y donde acuerdan ir 50%-50% sobre utilidades), como se certifica el % del oculto en los activos, pasivos ingresos, costos y deducciones?

Balance del Negocio

Activos	100
Aporte Socio Gtr.	50
Aportes Socio Oct.	50

P y G

Ingresos	20
Costos	10
<u>Deducciones</u>	<u>5</u>
Utilidad	5

Opción 1

Activos	50
Aporte S.G.	0
Aporte S.O	50

P y G

Ingresos	10
Costos	5
<u>Deducciones</u>	<u>2.5</u>
Utilidad	2.5

Opción 2

Activos	50
Aporte S.G.	0
Aporte S.O.	0

P y G

Ingresos	0
Costos	0
<u>Deducciones</u>	<u>0</u>
Utilidad	2.5

Registro de actividades (Opción 1)

Socio oculto hizo el 50% del trabajo, contactó al 50% de los clientes, realizó el 50% de los gastos... por lo tanto tiene el 50% de la utilidad.

Registro de actividades (Opción 2)

Socio oculto aportó el 50% del capital para el negocio y por ende tiene derecho al 50% de la utilidad.

Los Problemas

Los medios magnéticos

La Resolución 060 del 30 de octubre de 2017 (Art. 26) establece que serán los gestores, administradores consorciales, mandatarios, operadores de los contratos de exploración minera, o administradores del *Joint Venture* quienes deberán suministrar la información sobre todas las operaciones del negocio conjunto.

Problema:

En el caso del socio oculto que solo aporta recursos y espera un rendimiento; si en medios magnéticos le reportó que tiene una participación del 50% sobre activos, pasivos, ingresos, costos y gastos... esto generaría un incremento no justificado de su patrimonio fiscal y podría dar lugar a una investigación por inexactitud en sus declaraciones.

Los Problemas

Ausencia del régimen de transición

Tal como lo estableció el artículo 123 de la ley 1819 de 2016 para varios asuntos (depreciación, saldos a favor, pérdidas fiscales, crédito mercantil, contratos de concesión, diferencia en cambio, ventas a plazos, etc.) **también debió establecerse un régimen de transición en materia de contratos de colaboración empresarial (especialmente en materia de contratos de cuentas en participación).**

Este mecanismo no es extraño en materia fiscal:

- Régimen de transición del IVA en contratos de construcción e interventoría derivados de los contratos de concesión de infraestructura (Art- 193 Ley 1819/2016)

Cuál es el “deber ser”?

- **Principio de Confianza Legítima / Aplicación del principio de ultra-actividad para preservar los derechos adquiridos.**
- **Aplicación del Art. 264 de la Ley 223/1995 para contratos que se sigan desarrollando.**

Los Problemas

Extraño uso del principio de transparencia fiscal

En **Concepto 7692/2017** la DIAN estableció que aplicaba la transparencia fiscal para los contratos de cuentas en participación. Así pues, la retención en la fuente podía ser utilizada proporcionalmente por los socios ocultos a prorrata de la participación en la ejecución del contrato.

En **Concepto Unificado 0376/2018** la DIAN cambia su posición indicando que solo el socio gestor puede ser titular del ingreso sometido a retención.

Paradoja:

- Se distribuyen los ingresos entre los partícipes pero no puede distribuirse las retenciones.
- Socio gestor puede declarar 20% de los ingresos pero con el 100% de las retenciones (saldo a favor).

Los Problemas

La no deducibilidad de la utilidad pagada al partícipe oculto (y la ausencia de retención sobre la misma)

	Antes	Después
Retención en la fuente	Se practicaba retención a la tarifa de “otros conceptos” y la utilidad se llevaba como gasto deducible para el gestor.	No puede llevarse como gasto la utilidad pagada al partícipe oculto. Tampoco tendrá la <u>obligación</u> de practicar retención en la fuente. Ello por cuanto no transfiere una utilidad neta sino un valor bruto que deberá ser afectado con los costos, gastos y deducciones que resulten deducibles. (Cpto. 0376/2018).

Los Problemas

Las formalidades extra-legales (contables y fiscales)

El contrato de cuentas en participación es un **contrato consensual**, no sujeto comercialmente a ningún requisito para que surta efectos jurídicos.

En **Concepto Unificado 0376/2018 la DIAN** establece que la diferencia entre el ingreso declarado para renta e IVA, al no coincidir (pues declara –para renta- su parte en el ingreso pero todo el ingreso para efectos de IVA) solo podrá justificarse con la “suscripción” de un contrato de cuentas en participación.

Igualmente la **NIIF 11** exige la existencia de un contrato suscrito para poder determinar el carácter de acuerdo conjunto del contrato colaborativo.

¿Dónde queda el carácter consensual de este tipo contractual?

El Problema

El uso de los contratos de colaboración empresarial por parte de extranjeros no residentes

Los no residentes pueden ser parte en un contrato de colaboración empresarial. No obstante, existen posiciones hostiles de la DIAN que dificultan esta dinámica empresarial.

- **No residente como partícipe oculto:**

- En principio aplicaría el **art. 592-2 del E.T.**
- No obstante, de aplicarse la tesis del **PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA FISCAL**, un extranjero no residente, no obligado a llevar contabilidad y quien no se le ha hecho un pago pero sí se le ha distribuido un % de ingresos, costos, gastos, activos y pasivos, podría ser obligado a presentar declaración de renta en Colombia.

- **No residente como partícipe gestor:**

- Si bien la ley no lo prohíbe, se vería en serias dificultades operativas al: **emitir certificaciones, presentar medios magnéticos** y el traspaso de activos sería inmediatamente gravado por el artículo 319 y ss. del Estatuto Tributario, entre otras.

El Problema

El uso simultáneo de varios contratos de colaboración

Es común ver casos donde coexisten varios contratos de colaboración empresarial tales como:

- **Cuentas en Participación y Mandato:**
 - Necesidad de permitir la flexibilización por lo menos en el marco de los Grupos Empresariales.
- **Consortios y Cuentas en Participación:**
 - Concepto 99 del 12 de Feb. 2018 “debe primar la realidad fáctica sobre los acuerdos particulares que pueden o no coincidir con la realidad fiscal (...)”

El Problema

Los contratos de colaboración empresarial y los tratados de doble imposición

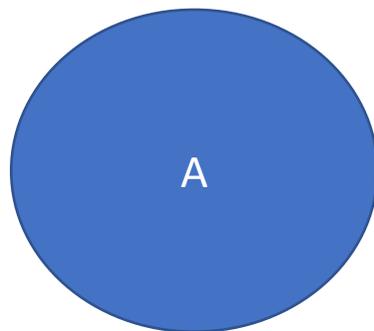
Los problemas aquí son de dos (2) tipos:

- Determinar si los aportes de un socio oculto, miembro de un país contratante, constituyen un **Establecimiento Permanente** en el país de la fuente y por ende pueden ser gravados en éste (Art. 5 y 7 del MOCDE). (**Concepto DIAN 36046 de Junio 5 de 2012**)
- Determinar si aplica o no la transparencia fiscal en los contratos de cuentas en participación para fondeo de operaciones financieras que realicen socios ocultos extranjeros a través de contratos de fiducia mercantil en Colombia. **¿Reciben intereses o utilidades? ¿Dónde se gravan?**

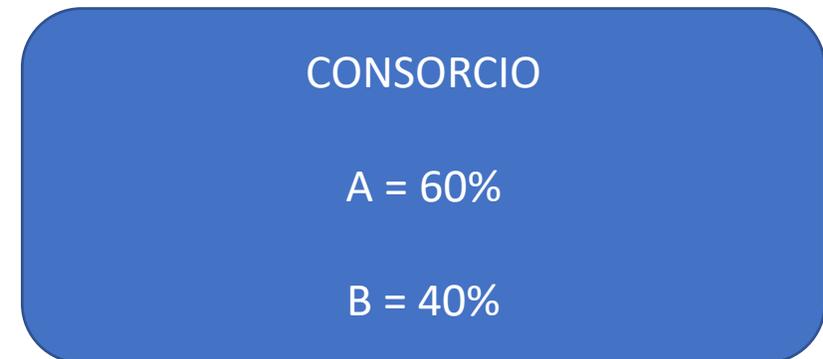
El Problema

Tratamiento de las operaciones de las partes con los contratos de colaboración

A vende un activo al consorcio por \$1.000 (costo contable y fiscal \$700). Utilidad = \$300



Doble tributación?
Incremento patrimonial no justificado
(renta por comparación patrimonial)?



Según la NIIF 11, cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, está realizando la operación “con las otras partes de la operación conjunta”. La utilidad o pérdida se reconocerá en el resultado solo en la medida de las participaciones de las otras partes de la operación conjunta.

A solo podría reconocer en el resultado el 40% de la utilidad que le corresponde a la participación de B ($300 \times 40\% = 120$) y se tendrá una ganancia no realizada contablemente de \$180. ¿Cómo debe tributar? ¿Sobre los 300? ¿Sobre los 120? Qué norma aplico? Art. 28, 21-1 o Art. 18 del E.T? (Ejemplo de Carlos Giovanni Rodríguez en mesa redonda del ICDT).

El Problema

La depreciación de bienes ajenos

En Concepto 0376 del 9 de abril de 2018, estableció la DIAN que:

“En consecuencia, un activo que corresponda a un bien (SIC) deberá ser registrado por cada uno de los partícipes involucrados –con independencia de quien sea el propietario del bien– de tal manera que cada uno de ellos podrá aplicar la misma proporcionalidad a la hora de registrar y declarar, por ejemplo, el gasto por depreciación”.

Problemas?

Reforma Tributaria –

- **Modificación al Art. 18**
- **¿Tratamiento Tributario según el Tratamiento en NIIF?**
- **¿Eliminación de la palabra “cuentas en participación”?**

No puede tratarse igual a los desiguales.

Las soluciones

Expedición de un nuevo Decreto Reglamentario (y revocatoria de los Conceptos Unificados) –

Donde se especifique el tratamiento diferencial para cada contrato de colaboración empresarial, tal como sucede con la resolución de medios magnéticos.

No puede tratarse igual a los desiguales.

Las soluciones

Demanda de Inconstitucionalidad en contra de la expresión “cuentas en participación” del Art. 18—?

- Inconstitucionalidad por violar el orden justo (Art. 4 de la Constitución Política).

No puede tratarse igual a los desiguales.

Las soluciones

Demanda de Incumplimiento de Colombia ante el Tribunal de Justicia Andina de la CAN?

- Por expedir y hacer cumplir coactivamente una norma que viola la Decisión 599/2004.

No puede tratarse igual a los desiguales.

Ignacio
Sanín
Bernal
y Cia

A B O G A D O S

Gracias!

Juan.sanin@isanin.com.co